



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13974.000075/2010-13
Recurso De Ofício
Acórdão nº 3201-007.286 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de setembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO CONTESTADO CAMPUS
CANOINHAS

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

SUSPENSÃO DA IMUNIDADE/ISENÇÃO. INOBSERVÂNCIA DO RITO ESTIPULADO EM LEI. NULIDADE.

A inobservância, por parte da Administração tributária, do rito previsto em lei para fins de suspensão da imunidade/isenção acarreta a nulidade do ato declaratório suspensivo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. INEXISTÊNCIA DE LIDE.

Matéria relativa a interesse patrimonial disponível não impugnada na primeira instância não compõe a lide, não podendo ser objeto de julgamento no processo administrativo fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso de ofício, para cancelar a declaração da DRJ de nulidade dos autos de infração, por não se tratar de matéria controvertida nos autos, mantendo-se tão somente o reconhecimento da nulidade do Ato Declaratório DRF/JOI nº 144, de 19/04/2010. Vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Pedro Rinaldi de Oliveira Lima que negavam provimento ao Recurso de Ofício. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Laercio Cruz Uliana Junior. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hércio Lafetá Reis (Relator), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício decorrente da decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou procedente a Impugnação apresentada pelo contribuinte acima identificado, impugnação essa manejada para se contrapor à suspensão da imunidade tributária/isenção conferida às entidades de assistência social.

Os autos de infração da Cofins e da Contribuição para o PIS presentes nos autos decorreram do fato de o contribuinte, não obstante ser detentor do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEAS), não possuir o Ato Declaratório de Concessão de Isenção Previdenciária, o que impedia o reconhecimento da isenção pretendida.

Após início da ação fiscal, a repartição de origem expediu o Ato Declaratório Executivo DRF/JOI nº 144/2010, cancelando a isenção no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2008, em razão do descumprimento das obrigações previdenciárias incidentes sobre a folha de salários, bem como das obrigações acessórias delas decorrentes, e do não pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha.

Na Impugnação, o contribuinte requereu o reconhecimento da improcedência do Ato Declaratório Executivo DRF/JOI nº 144/2010, arguindo o seguinte:

a) inobservância dos termos previstos no art. 32, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, relativamente ao rito para suspensão do benefício;

b) o conhecimento da suspensão se dera somente após consulta ao referido ato declaratório, sendo desconhecidos os fatos e a infração que ensejaram a sua expedição, o que prejudicava a sua defesa;

c) a ação fiscal se iniciara quando ainda se mantinha em pleno gozo da imunidade/isenção;

d) protocolizou-se, em 04/11/2009, pedido de adesão ao parcelamento de débitos instituído pela Lei nº 11.941/2009, com o propósito de regularizar os débitos com vencimento até 30 de novembro de 2008, sendo que a Receita Federal do Brasil não havia, ainda, disponibilizado os recursos necessários à informação dos débitos a serem consolidados;

e) sua atividade-fim, em consonância com o estatuto, se consubstanciava na promoção da educação básica, educação superior e demais áreas, tratando-se de uma instituição de ensino superior sem finalidades lucrativas, o que lhe assegurava o direito à imunidade constitucional, uma vez cumpridos os requisitos estabelecidos no artigo 14 do CTN;

f) o ato declaratório não poderia ter sido emitido, haja vista que a matéria se encontrava sob discussão judicial, conforme os embargos à execução nº 015.03.006556- 3 e

015.03.007394-9, a ação declaratória nº 015.06.006020-9, a ação civil pública nº 015.05.002552-4 e a ação cautelar nº 015.06.006020-9, todas em fase de recurso de apelação junto à 2ª Vara Cível da Comarca de Canoinhas/SC;

g) a expedição do Ato Declaratório Executivo nº 144 se fundamentou em leis ordinárias que não podiam suplantiar os dispositivos de lei complementar, no caso, o CTN.

O acórdão da DRJ que julgou procedente a Impugnação restou ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2006, 2007, 2008

NORMAS PROCESSUAIS. INSTITUIÇÃO ISENTA. PIS/PASEP E COFINS. LANÇAMENTO. INOBSERVÂNCIA DO ARTIGO 32 DA LEI Nº 9.430/96. NULIDADE.

A inobservância, por parte do fisco, do rito previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/96, que condiciona a atividade de lançamento ao prévio e regular processo de suspensão de isenção, é vício insanável que contamina o ato de infração.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

O julgador de primeira instância consignou que, inobstante o descumprimento por parte do interessado dos requisitos à fruição do benefício, a Administração tributária não respeitou o rito imposto pela Lei nº 9.430/1996, tendo expedido o ato declaratório sem a prévia notificação do contribuinte e a abertura de prazo para apresentação de alegações e provas, fato esse que tornava nulo o ato administrativo de suspensão.

Registrou, ainda, o julgador que os lançamentos de ofício haviam sido efetuados antes da efetivação do rito da suspensão, o que contrariava o art. 32, § 6º, da Lei nº 9.430/1996, razão pela qual tornaram-se nulos também os autos de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hécio Lafetá Reis, Relator.

O Recurso de Ofício deve ser conhecido por se referir à exoneração de crédito tributário em valor superior ao limite de alçada vigente nesta data.

O recurso decorre da decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou procedente a Impugnação do contribuinte acima identificado, impugnação essa manejada para se contrapor à suspensão da isenção conferida às entidades de educação.

A decisão da DRJ se fundou em dois pressupostos, a saber: (i) nulidade do ato administrativo de suspensão da isenção em razão da inobservância do rito imposto pelo art. 32 da

Lei nº 9.430/1996, dada a ausência de prévia notificação da entidade e da abertura de prazo para apresentação de alegações e provas e (ii) nulidade dos autos de infração por terem sido lavrados antes da efetivação do rito da suspensão, inobstante o comprovado descumprimento dos requisitos à fruição da isenção pretendida.

Constata-se que a fundamentação legal da decisão é o art. 32 da Lei nº 10.430/1996, *verbis*:

Art.32. A **suspensão da imunidade tributária**, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo.

§ 1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá **notificação fiscal**, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.

§ 2º A entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as **alegações e provas** que entender necessárias.

§ 3º O Delegado ou Inspetor da Receita Federal **decidirá sobre a procedência das alegações**, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade.

§ 4º Será igualmente expedido o ato suspensivo se decorrido o prazo previsto no § 2º sem qualquer manifestação da parte interessada.

§ 5º A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração.

§ 6º **Efetivada a suspensão** da imunidade:

I -a entidade interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente;

II -a fiscalização de tributos federais **lavrará auto de infração**, se for o caso.

§ 7º A impugnação relativa à suspensão da imunidade obedecerá às demais normas reguladoras do processo administrativo fiscal.

§ 8º A impugnação e o recurso apresentados pela entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado.

§ 9º Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

§ 10. Os procedimentos estabelecidos neste artigo **aplicam-se, também, às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas**, quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência.

§ 12. A entidade interessada disporá de todos os meios legais para impugnar os fatos que determinam a suspensão do benefício. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Nos termos do § 6º do art. 32 acima transcrito, aplica-se à suspensão das isenções condicionadas, como a controvertida nestes autos, o mesmo rito ali previsto para a suspensão da imunidade, no qual se deve observar a seguinte sequência:

a) constatada a inobservância dos requisitos legais à fruição do benefício, a entidade deverá ser notificada dos fatos apurados e da ocorrência da infração, sendo-lhe franqueado o prazo de 30 dias para apresentar alegações e provas;

b) a autoridade administrativa decidirá sobre a procedência das alegações e, sendo o caso, expedirá o ato declaratório suspensivo, franqueando-se, mais uma vez, à entidade o prazo de 30 dias para apresentar impugnação;

c) a Fiscalização, sendo o caso, lavrará o auto de infração, cuja impugnação deverá ser reunida, para julgamento em conjunto, com a impugnação do ato declaratório suspensivo.

No presente caso, a entidade foi cientificada do Termo de Início do Procedimento Fiscal (TIPF) em 21/09/2009 (e-fls. 57 a 58) para apresentar documentos societários, livros contábil-fiscais, planilhas e documentos comprobatórios do cumprimento dos requisitos da isenção, tendo apresentado resposta e parte dos documentos solicitados em 23/02/2010 (e-fls. 59 a 119).

Em 07/04/2010, o Auditor-Fiscal propôs à chefia imediata a suspensão da isenção (e-fls. 137 a 148), relatando os fatos apurados após o início da ação fiscal, com destaque ao descumprimento pela entidade de obrigações tributárias principais e acessórias.

Em 13/04/2010, o Recorrente foi cientificado da intimação nº 2 informando a disponibilização para retirada dos livros Diário e Razão, já auditados, bem como a continuidade da ação fiscal, sendo então requerida a apresentação de planilha de apuração da Cofins e da Contribuição para o PIS (e-fls. 153 a 154), nada sendo dito sobre a pretendida suspensão da isenção.

Em 19/04/2010, o Delegado da Receita Federal expediu o Ato Declaratório Executivo DRF/JOI nº 144, suspendendo a isenção e a imunidade de tributos a cargo do ora Recorrente (e-fls. 150 e 151).

Em 05/05/2010, o Recorrente foi cientificado do ato declaratório, ocasião em que lhe foram pedidos novos documentos e informações acerca da auditoria que se encontrava em andamento (e-fls. 159 a 160), vindo a impugnar o ato declaratório em 24/05/2010 (e-fls. 216 a 220).

Em 01/06/2010, o Recorrente foi cientificado dos autos de infração da Contribuição para o PIS e da Cofins (e-fls. 175 a 212).

Considerando as informações supra, é possível constatar que, inobstante o fato de que o Recorrente se encontrava sob ação fiscal durante todo o período ali referenciado, não se obedeceram, na expedição do ato declaratório de suspensão da isenção, os dispositivos do art. 32 da Lei nº 9.430/1996, acima transcrito, tratando-se, portanto, de procedimento nulo, conforme decidira a Delegacia de Julgamento (DRJ), dada a ocorrência de cerceamento do direito de defesa¹.

¹ Art. 59. São nulos:

(...)

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Contudo, inobstante a DRJ ter considerado impugnados os autos de infração da Cofins e da Contribuição para o PIS, não constam dos autos nenhuma impugnação desses lançamentos. Quando, em 24/05/2010 (e-fls. 216 a 220), o Recorrente apresentou a impugnação ao ato declaratório, ele ainda não havia sido cientificado dos autos de infração (01/06/2010 - e-fls. 175 a 212), não podendo, portanto, tê-los impugnado naquele ocasião.

A esse respeito, assim se manifestou a DRJ:

23. No que diz respeito aos lançamentos, novamente o art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, acima transcrito, é taxativo quando, após definir o rito da suspensão, prevê, em seu § 6º, que **somente após a efetivação da mesma é que a fiscalização de tributos federais lavraria auto de infração**. Em consequência, nulos também os autos de infração lavrados uma vez que a atividade de lançamento estava condicionada ao prévio e regular processo de suspensão de isenção. (e-fl. 264 – g.n.)

Veja-se que a DRJ declarou a nulidade dos autos de infração por considerar que eles haviam sido lavrados anteriormente à suspensão da imunidade/isenção, não se dando conta que, na data da ciência dos lançamentos, o contribuinte já havia impugnado o ato declaratório suspensivo da isenção, encontrando-se o procedimento, portanto, em conformidade com § 6º do art. 32 da Lei nº 9.430/1996 anteriormente reproduzido.

Por não constar dos presentes autos impugnação aos lançamentos de ofício, não podem, por conseguinte, os órgãos administrativos judicantes se manifestar a seu respeito, pois em relação a eles não se formou a lide. Logo, em conformidade com os artigos 14 e 17 do Decreto nº 70.235/1972², a fase litigiosa deste processo foi formada apenas em relação ao ato declaratório suspensivo da imunidade/isenção, não tendo se tornado controvertidos os autos de infração, por ausência de impugnação.

Conforme leciona James Marins, “[a] impugnação formaliza a existência da lide tributária no âmbito administrativo (conflito de interesses entre a Fazenda Pública e o contribuinte, deduzido administrativamente) e transmuta o procedimento administrativo preparatório do ato de lançamento em processo administrativo de julgamento da lide fiscal, passando a assistir ao contribuinte as garantias constitucionais e legais do *procedural due process*”³.

Não constando dos autos impugnação aos autos de infração, inexistente lide a ser julgada quanto a eles.

Essa conclusão encontra-se em consonância com dois argumentos encetados pelo então Impugnante, a saber: (i) a existência de ações judiciais em que se discute a imunidade/isenção das contribuições para a seguridade social, o que configura concomitância da discussão da matéria nas instâncias administrativas e judicial (súmula CARF nº 1) e (ii) a intenção do Recorrente de incluir seus débitos em aberto até o ano-calendário de 2008 no parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/2009.

² Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.
(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

³ MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial). 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014, p. 288.

Não tendo sido impugnados, os autos de infração somente podem ser revistos pela própria autoridade administrativa, e apenas nas hipóteses previstas no art. 149 do Código Tributário Nacional (CTN).

Nesse sentido, voto por dar parcial provimento ao recurso de ofício, para cancelar a declaração da DRJ de nulidade dos autos de infração, por não se tratar de matéria controvertida nos autos, mantendo-se tão somente o reconhecimento da nulidade do Ato Declaratório DRF/JOI nº 144, de 19/04/2010.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis

Declaração de Voto

Possuo entendimentos convergentes com o nobre colega relator, contudo, no presente caso venho por meio desta declaração de voto registrar a divergência.

Como salientado na decisão de primeira instância, a fiscalização deveria ter observado o rito previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/96 para ter cancelado a isenção da fundação. Ao não ter observado o rito previsto na legislação para a expedição do Ato Declaratório Executivo DRF/JOI nº 144/2010, é evidente que a fundação manteve sua isenção.

Como manter uma cobrança fiscal sobre uma entidade isenta? Não há como.

Não há como dissociar o Ato declaratório do Auto de Infração e concluir que não houve contestação ao auto de infração pois, se a simples contestação contra o Ato declaratório é suficiente para recuperar a condição de isenção, tal contestação é igualmente suficiente para o cancelamento do Auto de Infração, pois este não versa sobre mais nenhuma matéria.

Ademais, como previsto no §6.º do Art. 32 da Lei 9.430/96⁴, a cobrança de tributos (o lançamento) é atividade condicionada ao prévio e regular processo de suspensão da isenção. A decisão *a quo* explicitou esse entendimento, conforme trechos transcritos a seguir:

⁴ Art.32.A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo.

§1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, §1º, e14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.

“21. Do mesmo modo, o art. 32 da Lei 9.430/96, que estabelece procedimento administrativo de fiscalização para suspensão da imunidade, e que regula os procedimentos administrativos de fiscalização para a suspensão da isenção (hipótese ora em análise), também não foi atingido pela referida cautelar.

22. Feita essa abordagem inicial acerca da legislação aplicada, tem-se, no caso concreto, que a fiscalização descumpriu o rito imposto pela Lei nº 9.430, de 1996, expedindo o ato declaratório sem a prévia notificação e abertura de prazo para que a interessada apresentasse as alegações e provas que entendesse necessárias, fato que torna nulo o ato administrativo que suspendeu o benefício. Vê-se na fl. 137 que a proposta de suspensão data de 07.04.2010 e a efetivação através do AD deu-se em 19.04.2010, com publicação no DOU de 22.04.2010.

23. No que diz respeito aos lançamentos, novamente o art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, acima transcrito, é taxativo quando, após definir o rito da suspensão, prevê, em seu § 6º, que somente após a efetivação da mesma é que a fiscalização de tributos federais lavraria auto de infração. Em consequência, nulos também os autos de infração lavrados uma vez que a atividade de lançamento estava condicionada ao prévio e regular processo de suspensão de isenção.”

Ao expedir o ato declaratório sem a prévia notificação e abertura do prazo para que a fundação pudesse se defender, a fiscalização realizou ato administrativo eivado de nulidade, desde o seu surgimento.

Embasado em ato declaratório nulo, o auto de infração não pode prosperar, pois, caso contrário, estaríamos diante de flagrante descumprimento do disposto no Art. 59 do Decreto 70.235/72, por preterição ao direito de defesa.

§2º A entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias.

§3º O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade.

§4º Será igualmente expedido o ato suspensivo se decorrido o prazo previsto no §2º sem qualquer manifestação da parte interessada.

§5º A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração.

§6º Efetivada a suspensão da imunidade:

I -a entidade interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente;

II -a fiscalização de tributos federais lavrará auto de infração, se for o caso.

§7º A impugnação relativa à suspensão da imunidade obedecerá às demais normas reguladoras do processo administrativo fiscal.

§8º A impugnação e o recurso apresentados pela entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado.

§9º Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

§10. Os procedimentos estabelecidos neste artigo aplicam-se, também, às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas, quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência.

§ 11. (Revogado pela Lei nº 13.165, de 2015)

§ 12. A entidade interessada disporá de todos os meios legais para impugnar os fatos que determinam a suspensão do benefício.” (grifou-se)

Inclusive, o §1.º do mencionado artigo⁵ é expresso em determinar a nulidade dos consequentes e dependentes atos posteriores, como é o Auto de Infração no presente caso.

Diante do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício para manter a decisão de primeira instância com base nos mesmos fundamentos utilizados na *ratio decidendi*.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima

⁵ Art. 59. São nulos:

(...)

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.